

Zwolnienie z podatku od spadków i darowizn dla osób najbliższych. Oczekiwania kierunku zmian

Exemption from inheritance and donation tax for relatives. Expectations directions of change

dr Piotr Kobylski

Doktor nauk społecznych w dyscyplinie naukowej – nauki prawne, adiunkt na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Technologiczno-Humanistycznego im. Kazimierza Pułaskiego w Radomiu, radca prawny. Stypendysta Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego za wybitne osiągnięcia. ORCID: 0000-0002-0345-904X

Streszczenie

Niniejsze opracowanie poświęcone jest zagadnieniu zwolnienia w podatku od spadków i darowizn dla osób najbliższych. Ustawodawca założył, że zakres obciążenia podatkowego będzie w pełni zależny od bliskości pokrewieństwa bądź powinowactwa. Kierując się powyższym, prawodawca przyjął system zwolnień w podatku od spadków i darowizn o charakterze przedmiotowym i podmiotowym. W niniejszym opracowaniu podjęto się analizy zwolnień podmiotowych z art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn¹, który de facto wprowadził ewidentne ograniczenia w korzystaniu ze zwolnień na gruncie tego podatku. Zasadniczo rzecz biorąc, trzeba stwierdzić, że w literaturze przedmiotu można się spotkać z dość obszernymi opracowaniami dotyczącymi zwolnień podatkowych, niniejsze zagadnienie w ujęciu ww. przepisu potraktowano natomiast dość fragmentarycznie. Tytułowa problematyka wzbudza wiele wątpliwości. Na tle powyższych uwag należy się zastanowić nad oceną systemu zwolnienia podatkowego w podatku od spadków i darowizn dla osób najbliższych. Głównym zamierzeniem badawczym jest charakterystyka wpływu, jaki ma wymieniona powyżej regulacja prawna na ustalenie zakresu jej oddziaływania na obywateli. Poruszana problematyka pociąga za sobą nieuchronność analizy zagadnień prawnych z tego obszaru pod kątem charakteru zmian, ale również problemów praktycznych z tym związanych. Celem opracowania jest przedstawienie obowiązujących standardów tworzenia prawa na przykładzie art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.

Słowa kluczowe: zwolnienie podatkowe, podatek od spadków i darowizn, wymóg udokumentowania dokonanej darowizny, praktyka stosowania prawa.

Abstract

This study is devoted to the issue of inheritance and gift tax exemption for relatives. The legislator assumed that the scope of the tax burden would be fully dependent on the closeness of kinship or affinity. Guided by the above, the legislator adopted a system of objective and subjective exemptions in the tax on inheritance and donations. In this study, an analysis of subjective exemptions in Art. 4a of the Act on Inheritance and Gift Tax, which de facto introduced evident limitations in the use of exemptions under the Inheritance and Gift Tax. Generally speaking, it must be said that in the literature on the subject one can find quite extensive studies on tax exemptions, while this issue in terms of the above-mentioned provision has been dealt with quite fragmentarily. The title issue raises many doubts. Against the background of the above comments, it is necessary to consider the assessment of the tax exemption system in the inheritance and donation tax for the closest relatives. The main research objective is to characterize the impact of the above-mentioned legal regulation to determine the scope of its impact on citizens. The discussed issues entail the inevitability of an analysis of legal issues in this field in terms of the nature of the changes, but also the related practical problems. The aim of the study will be to present the applicable law-making standards on the example of art. 4a of the Inheritance and Gift Tax Act.

Keywords: tax exemption, inheritance and gift tax, requirement to document the donation, practice of applying the law.

1. WSTĘP

Niniejsze opracowanie poświęcone jest zagadnieniu zwolnienia z podatku od spadków i darowizn dla osób najbliższych².

W piśmiennictwie wskazuje się, że istotna część zdarzeń rodzących obowiązek w tym podatku nie ma żadnego związku ze spadkobranie czy darowiznami³. Poza sporem zatem pozostaje nieadekwatność nazwy niniejszej daniny do jej zakresu przedmiotowego. W rezultacie sytuacje, w których wystąpi obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn, mogą być determinowane przez okoliczności niezależnie od woli i wiedzy nabywcy. Przede wszystkim jednak tytułowa danina jest podatkiem typu osobistego. Wykorzystuje bowiem kryterium powiązań rodzinnych między zbywcą własności rzeczy lub prawa majątkowego a ich nabywcą. Ustawodawca założył, że zakres obciążenia podatkowego będzie w pełni zależny od bliskości pokrewieństwa bądź powinowactwa. Kierując się powyższym, ustawodawca przyjął system zwolnień w podatku od spadków i darowizn o charakterze przedmiotowym i podmiotowym.

W ślad za literaturą przedmiotu należy podkreślić, że zwolnienie pojawia się, kiedy określony przepis wyłącza dany stan faktyczny bądź prawny, który znajduje się w zakresie przedmiotowo-podmiotowym ustawy podatkowej, z opodatkowania⁴. Co więcej, zwolnień podatkowych nie można utożsamiać z pojęciem ulgi podatkowej, która została zdefiniowana w art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁵. Uzyskanie ulgi podatkowej polega na dokonaniu korekty podstawy opodatkowania, skorzystaniu z obniżonej stawki podatkowej lub dokonaniu korekty wyliczonego już podatku. Jak trafnie zauważa Andrzej Gomułowicz, pojęcie ulgi podatkowej odznacza się swoistym następstwem – skutkiem, do którego ma doprowadzić określona ulga. Jeżeli ów skutek nie nastąpi – nie dochodzi do obniżenia podstawy opodatkowania bądź obniżenia wysokości podatku – zwolnienia, odliczenia, obniżenia i zmniejszenia, z których korzysta podatnik na mocy szczegółowych przepisów prawa podatkowego, nie mają wymiaru ulgi podatkowej⁶. Trybunał Konstytucyjny (TK) zauważył, że art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁷ „nie oznacza, jakoby obowiązkiem ustawodawcy nakładającego podatek było jednoczesne wprowadzenie ulg i zwolnień od tego podatku”⁸.

Zwolnienia przedmiotowe określone w art. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. mają niejednolity charakter. Bez wdawania się w szerszą analizę różnic zachodzących między nimi, należy podkreślić, że mają uzasadnienie w wartościach chronionych w Konstytucji RP⁹. W niniejszym opracowaniu podjęto się analizy zwolnień podmiotowych z art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r., który de facto wprowadził ewidentne ograniczenia w korzystaniu ze zwolnień na gruncie podatku od spadków i darowizn. Zasadniczo rzecz biorąc, trzeba stwierdzić, że w literaturze przedmiotu można się spotkać z dość obszernymi opracowaniami dotyczącymi zwolnień podatkowych, niniejsze zagadnienie w ujęciu art. 4a przywołanej ustawy potraktowano natomiast dość fragmentarycznie. Wybór przedmiotu analizy podyktowany został zatem luką w literaturze prawa. Stanowi to dodatkową prze-

slankę uzasadniającą podjęcie wskazanych zadań badawczych.

Tytułowa problematyka wzbudza wiele wątpliwości. Na tle powyższych uwag należy się zastanowić nad oceną systemu zwolnienia podatkowego w podatku od spadków i darowizn dla osób najbliższych. Głównym zamierzeniem badawczym jest charakterystyka wpływu, jaki ma wymieniona powyżej regulacja prawna na ustalenie zakresu jej oddziaływania na obywateli.

Jak słusznie wskazuje Antoni Hanusz, rozwój stosunków społecznych, w tym gospodarczych, sprawia, że zmiany regulacji prawnych stają się nieodzowne¹⁰. Zmiany w prawie podatkowym powinny jednak odnosić się do oficjalnie aprobowanego w państwie systemu wartości, którego odzwierciedleniem są normy konstytucyjne. Tym bardziej zatem przepisy prawne powinny być sformułowane w sposób jasny i niebudzący wątpliwości co do treści wyrażonej normy. Tymczasem wykładnia celowościowa tytułowej regulacji prawnej nierzadko prowadzi do zaburzenia wykładni językowej. Poruszana problematyka pociąga za sobą nieuchronność analizy zagadnień prawnych z tego zakresu pod kątem charakteru zmian, ale również problemów praktycznych z tym związanych. Obowiązek respektowania zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa dotyczy także zakazu tworzenia przez prawodawcę takich konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne i ostatecznie stwarzają jedynie pozór ochrony interesów podmiotów prawa¹¹.

Celem opracowania jest przedstawienie obowiązujących standardów tworzenia prawa na przykładzie art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. Celem podjętych badań jest również przedstawienie stosowanego w orzecznictwie sądowoadministracyjnym sposobu rozumienia wyrażenia „udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy” i jego analiza określająca, jakie czynniki uznac należy za decydujące w procesie odkodowania tego pojęcia. Na tle powyższych uwag należy zastanowić się czy podjęte działania przez ustawodawcę pozwoliły na stworzenie właściwie funkcjonującego modelu zwolnienia z podatku od spadków i darowizn dla osób najbliższych.

2. PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN

Skomplikowane stosunki prawne, jakie wynikają z zastosowania zwolnienia w podatku od spadków i darowizn dla osób najbliższych, wymagają wyjaśnienia istoty omawianej daniny. Jest to przede wszystkim podatek o wymiarze majątkowym, ponieważ czerpie z przyrostu substancji majątkowej, która co do zasady stanowi źródło jego poboru¹². Poza tym jest źródłem dochodów własnych gminy¹³, choć ma niewielkie znaczenie finansowe¹⁴. Stanowi obciążenie wyłącznie dla osób fizycznych¹⁵. Warto jednak podkreślić, że obowiązkowi podatkowemu podlega także osoba prawna lub określona jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej w przypadku nabycia majątkowego prawa podmiotowego¹⁶.

Karol Ostrowski podkreśla, że „przedmiotem opodatkowania jest określona sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem u podmiotu podatkowego norma prawna wiąże powstanie obowiązku świadczenia podatkowego”¹⁷. W przypadku omawianej daniny w piśmiennictwie zwraca się uwagę

na ścisły związek przedmiotu opodatkowania z podatnikiem, co oznacza, że wpisuje się w ten sposób w teoretyczny model rozwiązań konstrukcyjnych tych elementów struktury podatku. Ponadto przedmiot opodatkowania jest „zwornikiem” z podstawą opodatkowania¹⁸, mimo że nazwa ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. nie odpowiada zakresowi przedmiotowemu opodatkowania. Tytułowy podatek obejmuje bowiem także przypadki nieodpłatnego nabycia własności rzeczy i praw majątkowych. Przyjęto zasadę nieograniczonego obowiązku podatkowego, na mocy której podatek ciąży na podatnikach mających miejsce stałego pobytu w Polsce, także wtedy, kiedy nabywają własność rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą¹⁹. Poza tym polski obywatel mający miejsce stałego pobytu poza granicami RP jest również obciążony podatkiem od spadków i darowizn²⁰. Dotyczy to wyłącznie nabycia w drodze spadku lub darowizny. Co do zasady zakres przedmiotowy obowiązku podatkowego jest ograniczony jednak tylko do własności rzeczy położonych w Polsce (m.in. nabycie własności w drodze zasiedzenia) lub praw majątkowych wykonywanych w Polsce (m.in. użytkowanie).

Signum specifiicum tej daniny sprawia, że powstanie obowiązku podatkowego jest niezależne od miejsca nabycia rzeczy lub wykonywania praw majątkowych. To niewątpliwie wyjątek od zasady rezydencji podatkowej. Jak trafnie zauważa A. Hanusz, „to rozwiązanie do pewnego stopnia przypomina instytucję nieograniczonego obowiązku podatkowego, przewidzianą w przepisach regulujących podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych. Służy ono rozszerzeniu zakresu przedmiotowego podatku od spadków i darowizn na sytuacje, w których przyrost majątku następuje po stronie podmiotu ściśle powiązanego z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”²¹. W tej kwestii istotniejsza jest bowiem zasada obywatelstwa²². Forma nabycia majątku sprawia, że tytułowego podatku nie można zakwalifikować ani jako dochodu, ani jako przychodu sensu stricto. Czynnościom przyrostu majątkowego nie towarzyszą bowiem co do zasady żadne dodatkowe nakłady²³.

Ustawodawca podzielił podatników na trzy grupy podatkowe z uwagi na osobisty stosunek nabywcy do osoby, od której lub po której zostały nabyte określone majątkowe prawa podmiotowe.

Pierwszą grupę tworzą małżonek, zstępni wstępni, pasierb, zięć, synowa, rodzeństwo, ojczym, macocha oraz teściowie²⁴, przy czym w jej ramach wyróżnia się tzw. zerową grupę podatkową. Są to małżonek, zstępni, wstępni, pasierb, rodzeństwo, ojczym i macocha. Z uwagi na problematykę zwolnienia podatkowego warto podkreślić, że „na liście nie ma: zięcia, synowej i teściów, którzy obok osób z zerowej grupy są zaliczani do grupy I. Muszą wziąć to pod uwagę zwłaszcza rodzice, którzy chcą obdarować swoje dorosłe dzieci. Darowanie pieniędzy np. córce i zięciowi jest gorszą opcją, bo z pełnej ulgi skorzysta tylko córka. Zięć będzie musiał się rozliczyć według zasad dla I grupy podatkowej. Lepszą opcją jest podarowanie całej kwoty dziecku, które może podarować część małżonkowi. Wtedy obie darowizny będą mieściły się w zerowej grupie”²⁵.

Druga grupa podatkowa to zstępni rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępni i małżonkowie pasierbów, małżonkowie

rodzeństwa oraz rodzeństwo małżonków, małżonkowie rodzeństwa małżonków i małżonkowie innych zstępnych.

Pozostali nabywcy, których z reguły nie łączy osobisty stosunek ze spadkodawcą, tworzą trzecią grupę podatkową.

Przynależność do określonej grupy podatkowej łączy się z wysokością podatku od spadków i darowizn. Analiza tabeli z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. prowadzi do konkluzji, że najniższe obciążenie podatkowe zostało ustanowione dla pierwszej grupy podatkowej – kształtuje się od 3% do 7% kwoty podlegającej opodatkowaniu. Z kolei najwyższą stawką podatkową zostali obciążeni podatnicy z trzeciej grupy podatkowej, dla których przewidziano obciążenie na poziomie od 12% do 20% sumy podlegającej opodatkowaniu.

Jeśli chodzi o tytułową problematykę, należy zauważyć, że ustawodawca wprowadził w podatku od spadków i darowizn zwolnienia o charakterze przedmiotowym oraz przedmiotowo-podmiotowym²⁶, zwolnienia podmiotowe²⁷, jak również zwolnienie podmiotowe²⁸. Są to zdarzenia, które zgodnie z intencją ustawodawcy nie rodzą zobowiązania w podatku od spadków i darowizn, mimo że są objęte zakresem przedmiotowym ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. Warto zasygnalizować, że odrębnie określono zakres podmiotowy tej ustawy oraz odrębnie – zakres przedmiotowy mający zastosowanie do zwolnień. W piśmiennictwie krytycznie ocenia się taki zabieg legislacyjny, który sprowadza się „do powtórzeń związanych z zakresem podmiotów objętych regulacją ustawy do zakresu podmiotowego tych zwolnień”²⁹.

3. ZWOLNIENIE DLA OSÓB NAJBLIŻSZYCH

Problematyka zwolnień w podatku od spadków i darowizn związana ze zmianami obszaru prawa daninowego jest złożona i jej wyczerpujące przedstawienie przekraczałoby zakres tematyczny tego opracowania. Ograniczono się więc do zwolnienia dla osób najbliższych, które wpływa w istotnym stopniu na interes podatnika, a szerzej system prawa podatkowego. Z perspektywy przejrzystości rozwiązań podatkowych na szczególne zainteresowanie zasługuje to właśnie zwolnienie, które zostało wprowadzone ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych³⁰.

Zasadniczym celem niniejszej ulgi była wola całkowitego zwolnienia od obciążeń podatkowych osób nabywających nieodpłatnie majątek od najbliższych. Szczególne powiązania osobiste i rodzinne stały się determinantą objęcia przez ustawodawcę szczególną ochroną sytuacji majątkowej rodziny³¹. W ten sposób ustawodawca zwolnił pod określonymi warunkami od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę³². Podatnik musi jednak wpięć zgłosić nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego. Poza tym w sytuacji, kiedy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych

ostatnio nabytych, przekracza kwotę 10 434 zł³³, obowiązkiem jest udokumentowanie ich otrzymania dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym. Ten ostatni warunek wzbudza wiele wątpliwości w nauce prawa podatkowego³⁴.

Warto zauważyć, że wprowadzone wymagania miały zagwarantować szczelność systemu podatkowego³⁵. Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO) zwrócił jednak uwagę na to, że brak jest informacji, czy niezbędne jest udokumentowanie przekazania środków pieniężnych jedynie przelewem, czy także dopuszczalna jest wypłata środków gotówką, a w dalszej kolejności wpłata ich na rachunek nabywcy. Poza tym pojawia się kolejne pytanie w przypadku przekazania środków gotówką: która ze stron dokonywanej czynności prawnej jest zobowiązana do takiej wpłaty pieniędzy – czy wystarczy osoba obdarowana, czy jednak musi tego dokonać darczyńca? Rzecznik przywołał w tym kontekście przykład umowy darowizny, w której znalazł się zapis, że pieniądze zostaną przekazane obdarowanemu w gotówce, darczyńca nie posiadał bowiem konta bankowej. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Dyrektor KIS) w niniejszej sprawie wydał indywidualną interpretację podatkową, w której odmówił zwolnienia z podatku od spadków i darowizn dla osób najbliższych, ponieważ środki pieniężne nie mogą zostać przekazane w formie gotówki³⁶. W odpowiedzi na przywołane wystąpienie generalne RPO Minister Finansów (MF) przyznał wprawdzie, że rzeczona materia ze swej istoty jest złożona, to jednak przepisy dotyczące tytułowego zwolnienia, znajdujące się w jednym artykule, są w pełni klarowne dla podatników. W ocenie MF termin na dokonanie zgłoszenia jest wystarczająco długi, a forma zgłoszenia nabytego majątku i udokumentowanie otrzymania środków pieniężnych na rachunek podatnika nie jest w żadnym razie nieprzystający do rzeczywistości prawnopodatkowej, która wymagałaby interwencji ze strony ustawodawcy. MF podkreślił, że zwolnienie dla osób najbliższych jest ze wszech miar słuszne, jest bowiem egzemplifikacją słusznego interesu ochrony podatnika oraz nakazem zagwarantowania szczelności systemu podatkowego. Trafnie zauważono, że niniejsza „ulga” była pewnego rodzaju kompromisem między podatnikiem, który ma prawo do ochrony swojego majątku, a gminą, do której wpływają środki z tytułu podatku od spadków i darowizn³⁷. Ten tok rozumowania prowadzi zatem do wniosku, że kryteria omawianego zwolnienia są w pełni czytelne, obiektywne oraz możliwe do weryfikacji – spełniają więc warunki uznania odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania.

4. PRAKTYKA STOSOWANIA PRAWA

Założenia ustawodawcy powinny być realne i poparte konkretnymi, ponieważ nie wystarczą ogólnikowe stwierdzenia. Trzeba oczekiwać racjonalnych i przekonujących wyjaśnień, dlatego ustawodawca zdecydował się na przesadny formalizm fiskusa. Tym bardziej że w przypadku rozstrzygnięcia między różnymi wariantami interpretacyjnymi przepisów organy powinny stosować rezultat najbardziej korzystny dla podatnika. Tego wymaga zasada *in dubio pro tribulario*³⁸.

Struktura omówionych powyżej rozwiązań legislacyjnych powoduje jednak rygorystyczne podejście i trudności w uzyskaniu zwolnienia z podatku od spadków i darowizn dla najbliższej rodziny. Poza tym stanowisko orzecznictwa w tej materii nie jest jednolite, na co zwrócił uwagę MF w odpowiedzi na przywołane powyżej pismo RPO. W ocenie MF istnieją poważne wątpliwości, czy faktycznie judykatura przy rozstrzygnięciu spraw dokonuje właściwej interpretacji przepisów prawnych, ogranicza się bowiem jedynie do wykładni celowościowej, a pomija wykładnię literalną. W tym ujęciu judykatura ma się koncentrować wyłącznie na celu prorodzinnym, o którym mowa w art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. MF krytycznie odniósł się do praktyki orzeczniczej, która ma w ten sposób nie uwzględniać bezpieczeństwa obrotu prawnego i systemu podatkowego. Tymczasem niniejszy aspekt powinien być dostrzegalny przy dokonywaniu wykładni art. 4a ust. 1 pkt 2 przywołanej ustawy³⁹. Wydaje się zatem, że pogląd Ryszarda Mastalskiego, że wykładni celowościowej nie można separować od innych rodzajów wykładni, zwłaszcza od wykładni językowej, utrwalił się w piśmiennictwie⁴⁰. To dobra zatem okazja do przyjrzenia się, jak prawo w omawianym zakresie jest stosowane w codziennej praktyce sądów.

Wystarczy wspomnieć o blisko setce orzeczeń z ostatnich 2 lat, odnoszących się do zwolnienia z podatku od spadków i darowizn. Bez wątplenia warto w tym kontekście chociażby przywołać niektóre tezy judykatury.

Z jednej strony stanowisko sądów sprowadza się do założenia, że zwolnienie z tytułowego podatku jest wprost uzależnione wyłącznie od udokumentowania otrzymania środków dowodem ich przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym. Z wykładni literalnej w takim ujęciu ma nie wynikać obowiązek, że wpłacającym kwotę darowizny powinien być darczyńca⁴¹.

Z drugiej strony nierzadko składy orzekające dochodzą do przekonania, że obdarowany ma obowiązek wykazać otrzymanie darowizny dowodem przekazania na konto lub przekazem pocztowym, wpłata na własne konto przez obdarowanego nie jest natomiast ani dowodem przekazania środków pieniężnych przez darczyńcę, ani dowodem ich otrzymania od darczyńcy. W rezultacie jest wyłącznie dowodem wpłaty własnej przez posiadacza konta⁴².

Dość ciekawie do niniejszej problematyki podszedł WSA w Gliwicach. Otóż Sąd zauważył, że zwrot normatywny zawarty w art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. „udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy” powinien być interpretowany jako obowiązek przedstawienia dowodu, że doszło do przeniesienia środków pieniężnych z majątku darczyńcy do majątku obdarowanego, nie ma zaś znaczenia sposób dokonania tego transferu⁴³. W związku z tym wykonanie darowizny nie musi się ograniczać wyłącznie do obrotu bezgotówkowego.

Na marginesie warto jeszcze dodać, że termin sześciomiesięczny ma charakter materialnoprawny i może rozpocząć bieg dopiero po skonkretyzowaniu przedmiotu opodatkowania w rozumieniu art. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.⁴⁴ Jest o tyle istotne, że termin ten liczony jest choćby od postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, a nie prawomocności orzecze-

nia⁴⁵. Na pewno wymaga zatem podkreślenia, że przepis art. 4a ust. 1 pkt 2 tej ustawy nie ma zastosowania, kiedy podatnik dowiaduje się o nabyciu własności rzeczy w trakcie biegu terminu z art. 4a ust. 1 pkt 1⁴⁶.

Odnosnie jednak do głównego wątku poruszonej problematyki warto zauważyć, że w prawie podatkowym obowiązuje ogólna reguła ścisłej interpretacji przepisów prawnych, a zwłaszcza zakaz stosowania wykładni rozszerzającej. Bez wątplenia nie można tworzyć w drodze wykładni czy analogii nowych stanów podatkowych. Z takiego założenia wyszedł WSA w Olsztynie⁴⁷, który stwierdził, że art. 4a ust. 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. jest wyjątkiem i z tej przyczyny nie może być interpretowany w sposób rozszerzający. W rezultacie podatnik powinien wykazać, że bez własnych zaniechań bądź zaniechań nie miał wiedzy o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych. Oceny takiej nie można już jednak odnieść do poglądu ukształtowanego w nauce prawa podatkowego, że możliwa jest jednak wykładnia rozszerzająca na korzyść podatnika⁴⁸. Rekapitułując, gdy zasadą prawa podatkowego w demokratycznym państwie prawnym jest to, że zakres przedmiotu opodatkowania jest *prima facie* precyzyjnie określony w ustawie podatkowej, to interpretacja jej przepisów nie wymaga jej rozszerzania⁴⁹.

Autor niniejszego opracowania skłania się ku tezie, że w omawianym zakresie doszło do nieświadomego naruszenia zasady prawidłowej legislacji, zasady ustawowej określoności regulacji podatkowych oraz zasady władztwa daninowego państwa⁵⁰.

5. PODSUMOWANIE

Mając na uwadze wnioski płynące z niniejszego opracowania, należy zauważyć, że omówione regulacje prawne pozwalają na jednoznaczną odpowiedź na postawione pytanie o ocenę systemu zwolnienia podatkowego w podatku od spadków i darowizn dla osób najbliższych. Bez wątplenia można polemizować z adekwatnością wdrożonych rozwiązań, lecz ze względu na potrzeby praktyki nie można odmówić prawodawcy prawa do ustanawiania zasad przyznawania zwolnień oraz wyboru kategorii adresatów zwolnionych od podatku⁵¹. Nie zmienia to jednak generalnej refleksji, że rozwiązania legislacyjne w tym zakresie zostały wypracowane w sposób daleki od poziomu, jaki powinien być zachowany w świetle zasad techniki prawodawczej⁵². Nie ulega wątpliwości, że w tytułowej problematyce ważną rolę odgrywają także kwestie *stricte techniczne*, związane ze strukturą przepisów ustawowych. Z tego względu należy negatywnie ocenić zaproponowany model zwolnienia z podatku od spadków i darowizn dla osób najbliższych. Niniejszy artykuł dowodzi istotnego wpływu ww. regulacji prawnej na zakres jej oddziaływania na obywateli. Tym bardziej, że trudności nastrocza także stanowisko judykatury. Zaznaczyć wypada, iż generalnie przegląd orzecznictwa wskazuje na konieczność ewidentnego doprecyzowania zwrotu normatywnego „udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy”. Zwolnienie z podatku dla członków rodziny uzależnione zostało wprost od udokumentowania otrzymania tych środków dowodem ich przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

Z dowodu wpłaty, bądź przekazu pocztowego nie wynika jednak, iż wpłacającym kwotę darowizny powinien być darczyńca.

By skorzystać z preferencji, obdarowana osoba musi przecież spełnić przywołane powyżej warunki. Przeprowadzona analiza prowadzi jednak do wniosku, że w gorszej sytuacji jest ten, kto otrzymał gotówkę do ręki, a przecież ogólnym celem przyjęcia zwolnienia określonego w art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. była ochrona interesów majątkowych osób z kręgu najbliższej rodziny, bez względu na „techniczny” charakter dokumentowania środków pieniężnych.

Standardy kultury prawnej powinny zapewniać także pewność i stabilność prawa. W nauce prawa podatkowego wskazuje się, że „z demokratycznego państwa prawa wynika zakaz takiego stanowienia prawa, tak co do treści i co do formy, które może być zaskoczeniem dla obywatela. Obywatel powinien mieć poczucie względnej stabilności prawa po to, aby mógł prowadzić swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich działań niemożliwe do przewidzenia w chwili podejmowania decyzji i działań”⁵³. Ewidentna rozbieżność orzecznictwa w zakresie omawianej problematyki wskazuje, że ustawodawca nie zadośćuczynił ww. zasadom. Można nawet zaryzykować tezę, że wyższe wymogi stawiane obywatelom zostały wprowadzone w celu uzyskania określonych korzyści fiskalnych.

Bez wchodzenia szerzej w podjętą tematykę warto jedynie podkreślić, że prawodawca w wyniku braku przejrzystości rozwiązań podatkowych pozbawił ochrony interesy majątkowe osób z kręgu najbliższej rodziny. Z pewnością nie powinno dochodzić do sytuacji, kiedy instytucje prawne w praktyce podatkowej ulegają istotnym zniekształceniom. Jak trafnie bowiem zauważył NSA, „ustanowiony przepisem art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. [tj. ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. – przyp. red.] wymóg udokumentowania dokonanej darowizny należy traktować jedynie jako warunek natury technicznej, mający na celu potwierdzenie faktycznego, rzeczywistego charakteru dokonanej darowizny”⁵⁴. Równocześnie jednak z literalnego brzmienia art. 4a ust. 3 przywołanej ustawy wynikają negatywne skutki braku spełnienia owego warunku technicznego.

Nie ulega wątpliwości, że istotną rolę w tytułowej problematyce odgrywa stanowisko judykatury. Okazuje się nierzadko, że to decydujący głos w sprawie budzącej wątpliwości praktyki. Dorota Dąbek wskazuje, że cechą prawotwórczą posiadają „orzeczenia sądowe, które wprawdzie zapadają w sprawach indywidualnych i są formalnie wiążące tylko w tych sprawach, ale ich treść nie została jednoznacznie wyznaczona przez normę prawną, sąd zmuszony więc był normę prawną doprecyzować lub stworzyć”⁵⁵. Takie orzeczenia to zatem także bezcenny głos w dyskusji dotyczącej założeń wykładni oraz praktyki stosowania przepisów podatkowych.

Przy wykładni przepisów prawa, w szczególności przepisów prawa podatkowego, nie można pomijać zarówno wykładni semantycznej, jak i wykładni systemowej i funkcjonalnej. Jak słusznie zauważa Jacek Brolik, wykładnia przepisów prawnych ma wymiar normatywny⁵⁶. Jej efekt kreuje z ustawy prawo do uzasadnionego jego zastosowania, a w dalszej kolejności do załatwienia sprawy z zakresu interpretowanego prawa. Nie dziwi zatem wniosek RPO o podjęcie przez powiększony skład NSA uchwały, w myśl której „za dowód wy-

starzający do skorzystania ze zwolnienia podatkowego dla osób najbliższych uznaje się także dokonanie wpłaty środków pieniężnych, będących przedmiotem czynności prawnej darowizny, przez obdarowanego na własną rzecz w imieniu darczyńcy⁵⁷.

Aby zamknąć rozważania nad tytułową problematyką, trzeba jednak podkreślić, że uchwała NSA docelowo nie rozwiąże problemów będących efektem niewystarczającej bądź po prostu błędnej, czego dowodzi niniejsze opracowanie, regulacji. Rozwiązania prawne w tym zakresie powinny być na tyle precyzyjne, by podatnicy nie mieli problemów ze skutecznym ukształtowaniem stosunku prawnego, w którym nabędą prawo do zwolnienia z podatku. Jak trafnie bowiem zauważa Paweł Borszowski, zastosowanie wykładni celowościowej nie może zastępować wykładni językowej jako pierwotnej⁵⁸. Istnieje bowiem ryzyko rozluźnienia treści art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. i w rezultacie wyeliminowanie jednego z warunków, od którego spełnienia zależy skorzystanie ze zwolnienia podatkowego.

Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1043 ze zm., dalej: ustawa z dnia 28 lipca 1983 r.
- 2 Art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.
- 3 L. Etel, G. Liszewski, *Zmiany w konstrukcji podatku od spadków i darowizn*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 12, s. 19.
- 4 W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003, s. 43-46.
- 5 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- 6 A. Gomułowicz, w: *Podatki i prawo podatkowe*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Warszawa 2010, s. 126.
- 7 Dz.U. Nr 78 poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- 8 M. Zubik, *Konstytucja III RP w tezach orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego i wybranych sądów*, Warszawa 2008, s. 800.
- 9 Zob. art. 2, 23, 75, 84 Konstytucji RP.
- 10 A. Hanusz, *Klauzule generalne w ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2016, nr 8, s. 3.
- 11 Zob. m.in. J. Pustuł, *Trybunał Konstytucyjny i przepisy prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 5, s. 20.
- 12 A. Hanusz, *Podatek od spadków i darowizn*, w: *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Lublin 2015, s. 160.
- 13 Zob. art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. g ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2267 ze zm.
- 14 Główny Urząd Statystyczny, *Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego 2020*, Warszawa 2021, https://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5483/5/17/1/gospod_finansowa_jst_2020.pdf, s. 29-30, dostęp: 6.03.2023. W 2019 r. wpływy z podatku od spadków i darowizn wyniosły 326,5 mln zł. Z kolei w 2020 r. wpływy z analizowanego podatku spadły do poziomu 304,5 mln zł.
- 15 Na mocy art. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. podatkwowi od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (RP) lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium RP, tytułem:
 - 1) dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego;
 - 2) darowizny, polecenia darczyńcy;
 - 3) zasiedzenia;
 - 4) nieodpłatnego zniesienia współwłasności;
 - 5) zachowku, jeżeli uprawniony nie uzyskał go w postaci uczynionej przez spadkodawcę darowizny lub w drodze dziedziczenia albo w postaci zapisu;
 - 6) nieodpłatnej: renty, użytkowania oraz służebności.
 Podatkwowi podlega również nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładem na wypadek śmierci oraz nabycie jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika

- funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek jego śmierci.
- 16 Zob. S. Babiaryz, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2012, s. 353-355.
- 17 K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 146.
- 18 S. Babiaryz, *Opodatkowanie nabycia spadku i darowizny w Polsce i w Niemczech. Wybrane problemy*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2019, nr 2 (83), s. 137.
- 19 Z. Ofiarski, *Art. 2 pkt 1, w: Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, LEX/el 2022.
- 20 Por. Z. Ofiarski, *Wpływ polskiego obywatelstwa na zakres opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn*, w: *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, s. 284-286.
- 21 A. Hanusz, *Podatek od spadków i darowizn...*, dz. cyt., s. 165.
- 22 S. Babiaryz, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym...*, dz. cyt., s. 342-344.
- 23 A. Hanusz, *Podatek od spadków i darowizn...*, dz. cyt., s. 167.
- 24 Zob. J. Gluchowski, P. Smoleń, *Klasyfikacja podatników na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. XVI, s. 301-302.
- 25 A. Tarka, *Kiedy ulga na środki na lokum od bliskich*, „Rzeczpospolita” 2022, nr 171 (12326), s. A10.
- 26 Art. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.
- 27 Art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.
- 28 Art. 4b ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.
- 29 K.J. Musiał, *Art. 4 Zwolnienia podmiotowe*, w: *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, LEX/el 2022.
- 30 Dz.U. Nr 222, poz. 1629.
- 31 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, druk sejmowy nr 736 (V kad.), [https://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/B1AC3A84A5C99F07C125719C00369EA9/\\$-file/736-uzas.doc](https://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/B1AC3A84A5C99F07C125719C00369EA9/$-file/736-uzas.doc), s. 2, dostęp: 6.03.2023.
- 32 Art. 4a ust. 1 pkt 1-2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.
- 33 § 1 pkt 2 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 października 2022 r. w sprawie ustalenia kwot wartości rzeczy i praw majątkowych zwolnionych od podatku od spadków i darowizn i niepodlegających opodatkowaniu tym podatkiem oraz skal podatkowych, według których oblicza się ten podatek, Dz.U. poz. 2084.
- 34 Zob. M. Zagórski, *Skutki podatkowe darowizny środków trwałych na rzecz najbliższego członka rodziny*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2016, nr 9, s. 48-50; J. Dendys, *Opodatkowanie przychodów otrzymanych z tytułu zachowku*, „Rejent” 2017, nr 2, s. 48-72; M. Kuśmierczyk, *Czy osoby najbliższe, należące do tzw. zerowej grupy podatkowej, zawsze mogą skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 8, s. 49-51; M. Słomka, *Zniesienie współwłasności nieruchomości – skutki podatkowe*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 12, s. 108-109.
- 35 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn..., dok. cyt., s. 2.
- 36 Wystąpienie generalne Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 29 sierpnia 2022 r., https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-09/Do_MF_darowizny_pieniezne_zwolnienia_29.08.2022.pdf, s. 2-3, dostęp: 30.12.2022.
- 37 Pismo z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 23 września 2022 r., https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-09/Odpowiedz_MF_darowizny_pieniezne_zwolnienie_podatkowe_23.09.2022.pdf, s. 2-3, dostęp: 30.12.2022.
- 38 Wprowadzona w art. 2a Ordynacji podatkowej ustawą z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1197.
- 39 Pismo z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 23 września 2022 r., dok. cyt., s. 2.
- 40 R. Mastalski, *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego*, „Palestra” 1991, nr 35/10 (406), s. 32.
- 41 Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach z dnia 14 kwietnia 2022 r., I SA/GI 1684/21, LEX nr 3338630; wyrok WSA w Łodzi z dnia 11 sierpnia 2021 r., I SA/Łd 248/20, LEX nr 3224061; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 31 marca 2021 r., I SA/

- OI 810/20, LEX nr 3172456; wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 sierpnia 2020 r., I SA/Łd 861/19, LEX nr 3045793.
- ⁴² M.in. wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 marca 2022 r., I SA/Łd 890/21, LEX nr 3330696.
- ⁴³ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 lutego 2022 r., I SA/GI 1307/21, LEX nr 3317923.
- ⁴⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 11 maja 2022 r., III FSK 2132/21, LEX nr 3396618.
- ⁴⁵ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 20 stycznia 2022 r., I SA/Ke 500/21, LEX nr 3301999.
- ⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2022 r., III FSK 4890/21, LEX nr 3349244.
- ⁴⁷ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 5 stycznia 2022 r., I SA/OI 731/21, LEX nr 3294971.
- ⁴⁸ L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów*, Toruń 2002, s. 266.
- ⁴⁹ Por. wyrok Sądu Najwyższego (SN) z dnia 22 października 1992 r., III ARN 50/92, LEX nr 23007; wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 1998 r., I SA/Po 1782/97, LEX nr 35472; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 12 listopada 2013 r., I SA/Bd 793/13, LEX nr 1403017; interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 24 października 2019 r., 0111-KDI-B1-2.4010.360.2019.1.DP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/389926>, dostęp: 6.03.2023.
- ⁵⁰ Zob. wyrok TK z dnia 29 lipca 2014 r., P 49/13, LEX nr 1491200.
- ⁵¹ Zob. wyrok TK z dnia 17 stycznia 2001 r., K 5/00, LEX nr 46001.
- ⁵² Zob. rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej, tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 283.
- ⁵³ Wyrok TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., K 13/01, LEX nr 48034.
- ⁵⁴ Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2016 r., II FSK 3027/14, LEX nr 2190490.
- ⁵⁵ D. Dąbek, *Prawo sędziowskie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2010, s. 52.
- ⁵⁶ J. Brolik, *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 3 (54), s. 72.
- ⁵⁷ Wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 16 listopada 2022 r. do Naczelnego Sądu Administracyjnego o uchwałę abstrakcyjną, https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-11/Do_NSA_darowizny_rodzina_zwolnienia_podatkowe_pytanie_prawne_16.11.2022.pdf, s. 2, dostęp: 4.01.2023.
- ⁵⁸ P. Borszowski, *Art. 4 (a) Zwolnienie z art. 4a*, w: *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, LEX/el 2022.
- Mastalski R., *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego*, „Palestra” 1991, nr 35/10 (406).
- Morawski L., *Wykładnia w orzecznictwie sądów*, Toruń 2002.
- Morawski W., *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003.
- Musiał K.J., *Art. 4 Zwolnienia podmiotowe*, w: *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, LEX/el 2022.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Ofiarski Z., *Art. 2 pkt 1*, w: *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, LEX/el 2022.
- Ofiarski Z., *Wpływ polskiego obywatelstwa na zakres opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn*, w: *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970.
- Pustuł J., *Trybunał Konstytucyjny i przepisy prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 5.
- Słomka M., *Zniesienie współwłasności nieruchomości – skutki podatkowe*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 12.
- Tarka A., *Kiedy ulga na środki na lokum od bliskich*, „Rzeczpospolita” 2022, nr 171 (12326).
- Zagórski M., *Skutki podatkowe darowizny środków trwałych na rzecz najbliższego członka rodziny*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2016, nr 9.
- Zubik M., *Konstytucja III RP w tezach orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego i wybranych sądów*, Warszawa 2008.
- Źródła internetowe
- Demaska K., *Polski Ład: Zmieniły się zasady rozliczeń samotnych rodziców*, „Rzeczpospolita” 2022, <https://www.rp.pl/podatki/art37108741-polski-lad-zmieniily-sie-zasady-rozliczen-samotnych-rodzicow>, dostęp: 29.12.2022.
- Akty prawne
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78 poz. 483 ze zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 października 2022 r. w sprawie ustalenia kwot wartości rzeczy i praw majątkowych zwolnionych od podatku od spadków i darowizn i niepodlegających opodatkowaniu tym podatkiem oraz skal podatkowych, według których oblicza się ten podatek, Dz.U. poz. 2084.
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej, tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 283.
- Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1197.
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2267 ze zm.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz.U. Nr 222, poz. 1629.
- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1043 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.
- Orzecznictwo
- Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2022 r., III FSK 4890/21, LEX nr 3349244.
- Wyrok NSA z dnia 11 maja 2022 r., III FSK 2132/21, LEX nr 3396618.
- Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2016 r., II FSK 3027/14, LEX nr 2190490.
- Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 1998 r., I SA/Po 1782/97, LEX nr 35472.
- Wyrok SN z dnia 22 października 1992 r., III ARN 50/92, LEX nr 23007.
- Wyrok TK z dnia 17 stycznia 2001 r., K 5/00, LEX nr 46001.
- Wyrok TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., K 13/01, LEX nr 48034.
- Wyrok TK z dnia 29 lipca 2014 r., P 49/13, LEX nr 1491200.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 12 listopada 2013 r., I SA/Bd 793/13, LEX nr 1403017.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 kwietnia 2022 r., I SA/GI 1684/21, LEX nr 3338630.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 lutego 2022 r., I SA/GI 1307/21, LEX nr 3317923.
- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 20 stycznia 2022 r., I SA/Ke 500/21, LEX nr 3301999.

Bibliografia

Literatura

- Babiarz S., *Opodatkowanie nabycia spadku i darowizny w Polsce i w Niemczech. Wybrane problemy*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2019, nr 2 (83).
- Babiarz S., *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2012.
- Borszowski P., *Art. 4 (a) Zwolnienie z art. 4a*, w: *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, LEX/el 2022.
- Brolik J., *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 3 (54).
- Dąbek D., *Prawo sędziowskie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2010.
- Dendys J., *Opodatkowanie przychodów otrzymanych z tytułu zachowku*, „Rejent” 2017, nr 2.
- Etel L., Liszewski G., *Zmiany w konstrukcji podatku od spadków i darowizn*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 12.
- Gluchowski J., Smoleń P., *Klasyfikacja podatników na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. XVI.
- Gomułowicz A., w: *Podatki i prawo podatkowe*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Warszawa 2010.
- Hanusz A., *Klauzule generalne w ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2016, nr 8.
- Hanusz A., *Podatek od spadków i darowizn*, w: *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Lublin 2015.
- Kuśmierczyk M., *Czy osoby najbliższe, należące do tzw. zerowej grupy podatkowej, zawsze mogą skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 8.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 marca 2022 r., I SA/Łd 890/21, LEX nr 3330696.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 11 sierpnia 2021 r., I SA/Łd 248/20, LEX nr 3224061.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 sierpnia 2020 r., I SA/Łd 861/19, LEX nr 3045793.

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 5 stycznia 2022 r., I SA/OI 731/21, LEX nr 3294971.

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 31 marca 2021 r., I SA/OI 810/20, LEX nr 3172456.

Interpretacje indywidualne

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 24 października 2019 r., 0111-KDIB1-2.4010.360.2019.1.DP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/389926>, dostęp: 6.03.2023.

Inne źródła

Główny Urząd Statystyczny, *Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego 2020*, Warszawa 2021, <https://stat.gov.pl/download/gfx/>

portalinformacyjny.pl/defaultaktualnosci/5483/5/17/1/gospod_finansowa_jst_2020.pdf, dostęp: 6.03.2023.

Pismo z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 23 września 2022 r., https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-09/Odpowiedz_MF_darowizny_pieniezne_zwolnienie_podatkowe_23.09.2022.pdf, dostęp: 30.12.2022.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, druk sejmowy nr 736 (V kad.), [https://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/B1AC3A84A5C99F07C125719C00369EA9/\\$file/736-uzas.doc](https://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/B1AC3A84A5C99F07C125719C00369EA9/$file/736-uzas.doc), dostęp: 6.03.2023.

Wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 16 listopada 2022 r. do Naczelnego Sądu Administracyjnego o uchwałę abstrakcyjną, https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-11/Do_NSA_darowizny_rodzina_zwolnienia_podatkowe_pyta_nie_prawne_16.11.2022.pdf, dostęp: 4.01.2023.

Wystąpienie generalne Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 29 sierpnia 2022 r., https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-09/Do_MF_darowizny_pieniezne_zwolnienia_29.08.2022.pdf, dostęp: 30.12.2022.